

**Audience publique du 11 mai 2016**

Recours formé par  
Monsieur ... et consort, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 36275 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 mai 2015 par Maître Jean Schaffner, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., et de Madame ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 février 2015 rejetant leur réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, la base d'assiette d'impôt commercial communal ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2011, tous émis le 23 juillet 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Jean Schaffner le 15 octobre 2015 au nom et pour compte de Monsieur ... et de Madame ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 novembre 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déferée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Julie Carbiener, en remplacement de Maître Jean Schaffner, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mai 2016.

---

Il résulte des pièces versées en cause, et notamment du dossier administratif, qu'en date du 28 février 2014, Monsieur ... et Madame ... déposèrent la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011. Le 23 juillet 2014, le bureau d'imposition ... émit le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011 ainsi que le bulletin de l'impôt sur le revenu de 2011.

Par écrit de leur mandataire du 17 octobre 2014, entré à la direction des Contributions directes le 20 octobre 2014, Monsieur ... et Madame ... réclamèrent contre lesdits bulletins.

Par décision du 11 février 2015, répertoriée sous le n° ... du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », déclara ledit recours fondé, et fixa, par réformation du bulletin sur le revenu de l'année 2011 par réintégration à la base imposable de l'impôt commercial communal de l'année 2011, l'impôt sur le revenu de l'année 2011 à ... €

Ladite décision est libellée comme suit :

*« [...] Vu la requête introduite en date du 20 octobre 2014 par Maître Jean Schaffner, de l'association d'avocats « Allen & Overy », au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., respectivement L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, tous les deux émis en date du 23 juillet 2014 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

*Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir imposé dans le chef de l'époux une somme de ... euros, perçue à titre de rétribution pour ses nombreux mérites accumulés au cours de longues années de collaboration pleine de passion et de dévouement avec son employeur, la société en commandite simple « ... », dont l'unique associé commandité, en l'espèce le sieur ... qui, incidemment noté, a prêté son nom à la société, a procédé à la cession de l'intégralité de ses parts sociales pour avoir décidé de partir à la retraite, l'entreprise ayant par la même occasion été reprise par un nouvel associé ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que les réclamants s'expriment, par extraits, comme suit à l'endroit de leur placet:*

*« Monsieur ... était actif au sein de la société ..., société en commandite simple (...). L'associé principal de la société en commandite simple est M. ... (...).*

*En 2010, la société ... a été vendue à ... Sàrl pour une somme d'environ EUR .... Nous ne disposons pas du contrat de cession de ... Secs, ni du bulletin d'imposition de M. ... en tant que personne physique, au titre de l'année de cession. D'après nos informations, M. ... a déclaré sa quote-part du prix de cession (environ ...) en tant que bénéfice de cession, au titre de l'article 132 (2) 1. UR et il a bénéficié du régime d'imposition du demi-taux global de l'article 131 (1) c) UR. Une partie du prix de cession, à savoir EUR ..., est revenue à M. .... En effet, M. ... considérait M. ... comme son bras-droit et lui a versé à ce titre chaque année une partie des bénéfices commerciaux de la société. A titre d'exemple, vous trouverez ci-joint la déclaration fiscale et le bulletin d'imposition de 2010 de M. ... et de son épouse, montrant une participation au bénéfice commercial de la société ... Secs de EUR .... Même si M. ... ne détenait pas formellement pour une participation dans ... Secs, il a toujours été considéré par M. ... comme son associé (ceci résulte notamment de l'historique des impositions de M. ... depuis 2004) et il a reçu chaque année une quote-part des bénéfices de la société en commandite simple, qu'il a déclarée en tant que telle, à côté de son salaire d'employé de cette société, et qui a aussi été soumise à l'impôt commercial communal. L'administration fiscale a d'ailleurs accepté cette pratique, tel qu'il ressort des bulletins de l'impôt sur le revenu, dans lesquels la quote-part de bénéfices provenant de la société en commandite simple a toujours été acceptée comme bénéfice commercial et, également, en soumettant cette quote-part à l'impôt commercial communal. C'est en 2011 que M. ... a touché sa quote-part du bénéfice de cession de la société en commandite simple ... Secs, qui lui a été versée directement par M. .... M. ... a déclaré cette quote-part au titre de ses bénéfices commerciaux de 2011 et a demandé à bénéficier de l'application des revenus extraordinaires au sens des articles 131 et 132 UR. Le bénéfice de cette imposition au demi-taux global lui a été refusé, de façon implicite, car la somme en question a été soumise pleinement à l'impôt sur le revenu sans plus d'explications. » ;*

*Considérant, à titre liminaire, que les réclamants semblent un tant soit peu incertains quant à la qualification fiscale à entériner en ce qui concerne la prime de ... euros qu'a perçue l'époux au cours de l'année en cause, de sorte qu'ils proposent, dans un ordre subsidiaire à commencer par la voie qui, selon eux, s'avère la plus pertinente, plusieurs solutions à adopter le cas échéant; que ces solutions prévoient, une fois, une qualification, à l'instar de celle retenue par le bureau d'imposition, en tant que bénéfice commercial, quitte à vouloir prétendre à un bénéfice de cession, imposable au demi-taux global, et non pas à un bénéfice commercial régulier, imposable au taux normal, une fois, une qualification en tant que salaire extraordinaire, ou encore, en dernier lieu, en tant que don manuel d'une personne à l'autre, pas imposable du tout; qu'il s'impose dès lors de clarifier, dans une première étape, la question à propos de la catégorie de revenu dans laquelle range le revenu litigieux, pour, ensuite, décider s'il y a encore lieu d'appliquer l'une ou l'autre mesure fiscale de faveur qui le concernerait éventuellement (p.ex. : imposition au demi-taux global, etc.) ;*

*Considérant plus particulièrement à ce titre que, tout d'abord, échet-il de mettre en relief que le sieur ... n'a jamais été associé, sous quelque forme que ce soit, de la société en commandite simple ({ ... », mais qu'il en était pendant toute sa carrière un salarié ({ ordinaire », i.e. sans le moindre avantage ou privilège contractuel, même s'il constituait*

sans conteste le bras droit de son patron; que même en admettant qu'il contribuait en majeure partie au fonctionnement sans faille de la compagnie et à la réalisation efficace de bénéfices poussant à l'état sauvage, tout en permettant par là à l'entreprise de gagner en poids et en importance, ce qui s'avère clairement le cas eu égard au prix de cession des parts qui s'est chiffré à pas moins de ... euros, il n'en demeure pas moins qu'aussi bien de par son statut, qu'au vœu de la loi concernant l'impôt sur le revenu (U.R.), le sieur ... est à qualifier de salarié, réalisant des revenus qui tombent indubitablement sous la catégorie du revenu provenant d'une occupation salariée ;

Considérant, en droit, qu'il y a lieu de se référer à l'article 95 L.I. R. en ce qui concerne le traitement fiscal à réserver à la prime litigieuse; que l'alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 1 de l'article 95 L.I.R. retient notamment que sont considérés comme revenus d'une occupation salariée les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante et les pensions allouées par l'employeur, avant la cessation définitive de cette occupation; que le numéro 2 du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 95 U. R. étend cette idée en soumettant à la dite catégorie de revenu également les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement; que l'alinéa 4 de l'article 95 L.I.R. précise en outre qu'il est indifférent que les émoluments et avantages soient contractuels ou bénévoles, périodiques ou non périodiques, tandis que l'alinéa 5 énumère les différentes notions de revenus à qualifier de salaire au sens de la loi fiscale, en disposant que sous réserve des dispositions de l'article 115 L.I. R., sont considérés comme revenus d'une occupation salariée, notamment, les traitements, salaires, gratifications, tantièmes 1, les traitements d'attente ou de disponibilité, les indemnités de séjour ainsi que les indemnités de chômage ;

Considérant encore que le corollaire du principe de l'imposabilité du montant litigieux, à l'inverse de la dernière hypothèse prônée par les requérants, tendant à affirmer que la somme litigieuse pourrait tout bonnement être assimilée à un « don manuel » entre parties, non imposable du tout, est qu'au niveau de l'établissement séparé et en commun (suivant § 215 AO) de la société en commandite simple « ... », fiscalement transparente suivant l'article 175 L.I.R., le montant de ... euros fut porté en déduction du résultat fiscal, de sorte que la nécessité de procéder à son imposition dans le chef des réclamants s'avère non seulement auto-explicative car constituant une suite logique à ces prémisses, mais s'explique encore par la double exemption fiscale qui en résulterait le cas échéant, alors qu'il s'agit d'un revenu manifestement et effectivement réalisé au niveau de l'entreprise en cause ;

Considérant, pour ce qui est de l'argument des réclamants consistant à vouloir « bénéficier du régime d'imposition des revenus extraordinaires d'une occupation salariée des articles 132 (1) 2. et 131 (1) b) UR », i.e. de la méthode dite « de l'étalement », que sont visés par ces dispositions, conformément au numéro 2 de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 132 L.I. R., les revenus extraordinaires provenant d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 L.I.R. qui se rattachent du point de vue économique à une période de plus d'une année et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre d'une seule année d'imposition (littéra a), ainsi que les rémunérations périodiques d'une occupation salariée au sens du numéro 4 de l'article 10 qui sont relatives à une période de paye antérieure ou postérieure à l'année d'imposition et qui, pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus, deviennent imposables au titre de l'année d'imposition considérée (littéra b) ; que les réclamants ont d'ailleurs omis de préciser sous laquelle de ces deux dispositions (soit littéra a, soit littéra b) la prime litigieuse devrait tomber, ce qui entraîne

*que cette analyse relève dorénavant de la seule compétence du directeur statuant au contentieux ;*

*Considérant, en général, que pour qu'un revenu provenant d'une occupation salariée soit susceptible d'être imposé suivant la méthode de l'étalement, il faut qu'il remplisse simultanément plusieurs conditions, à savoir qu'il devienne imposable au titre d'une seule année d'imposition pour des raisons indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus (condition n° 1, commune aux littéra a et littéra b), se rattache d'un point de vue économique à une période de plus d'une année (condition n° 2, littéra a) ou qu'il soit en relation étroite avec une période de paye antérieure ou postérieure à l'année d'imposition en question (condition n° 3, littéra b); que tandis que les conditions (2) et (3) s'avèrent évidentes, il en est quelque peu différent de la condition n° 1, à savoir de la notion de « indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus » ;*

*Considérant que les deux dernières conditions (2 et 3) jouent avant tout sur l'annualité de l'impôt et sur les conséquences s'en dégageant au niveau de la progressivité du barème, se souciant ainsi de l'atténuer au moins un brin, il en est tout autrement de la condition n° 1 qui délimite les paiements tardifs qui reposent sur une base volontaire de ceux qui se fondent sur un litige; qu'en vertu des documents parlementaires l'instaurant, tout comme selon la jurisprudence constante, force est d'entériner que les paiements de suppléments de salaires et de traitements pour le passé ne sont pas à considérer comme indépendants de la volonté de l'employeur toutes les fois que les paiements ne sont pas imposés par une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire; qu'étant donné que cette condition n'est décidément pas remplie en l'espèce, il s'avère dès lors de droit de ne pas appliquer les dispositions de l'article 131, alinéa 1, littéra b) à la prime litigieuse, i.e. de ne pas imposer les ... euros à l'aide de la méthode dite de l'étalement, ce qui rend dorénavant superfétatoire une analyse approfondie des deux autres conditions (numéros (2) et (3)) ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011 est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée; que le redressement de l'imposition litigieuse fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ; que le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011 n'a plus de raison d'être, le seul revenu qui a été soumis à l'impôt commercial communal ayant été requalifié à travers la présente décision sur réclamation en revenu net provenant d'une occupation salariée; que le bulletin y afférent se doit dès lors d'être annulé ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme,*

*dit la réclamation contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011 fondée,*

*partant, annule le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011,*

*réformant le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 par réintégration à la base imposable de l'impôt commercial communal de 2011 déduit, suite à l'annulation du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal,*

*fixe l'impôt sur le revenu de l'année 2011, Y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,*

*renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. [...] ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 mai 2015, Monsieur ... et Madame ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 11 février 2015.

Le § 228 de la loi générale des impôts, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale déferée, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par les demandeurs. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font valoir à titre liminaire qu'après avoir remis la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2011, ils auraient reçu les bulletins litigieux qui auraient dévié significativement de la déclaration précitée. Cependant, l'administration des Contributions directes ne les aurait pas prévenu de son intention de dévier de la déclaration au sens du § 205, paragraphe (3) AO. Les demandeurs en concluent que les bulletins litigieux seraient entachés de nullité.

Le délégué du gouvernement estime que dans le cadre de la décision directoriale déferée, le directeur aurait d'ores et déjà annulé, respectivement réformé les bulletins litigieux, de sorte qu'une demande visant l'annulation des bulletins initiaux sur base du § 205, paragraphe (3) AO serait dénuée de sens.

Aux termes du § 205, paragraphe (3) AO : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.* »

De prime abord, le tribunal tient à souligner que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit fondamental face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Voir en ce sens Trib. adm. 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 543 et les références y citées

Par ailleurs, force est au tribunal de constater que ce moyen a été invoqué dans le cadre de la réclamation précitée du 17 octobre 2014 devant le directeur sans que ce dernier n'y ait cependant répondu.

A cet égard, force est encore au tribunal de constater qu'aux termes du § 258, paragraphe (1) AO : « *Bei Zurückweisung des Rechtsmittels soll die Entscheidung das tatsächliche und rechtliche Vorbringen und die Beweisergebnisse würdigen. [...]* ».

Cette disposition impose dès lors au directeur de trancher les moyens en fait et en droit présentés par un contribuable dans le cadre d'une réclamation contre un bulletin d'impôt.

Etant donné que le directeur, tel que relevé ci-avant, a omis de statuer sur le moyen précité basé sur le § 205, paragraphe (3) AO, la décision directoriale déferée encourt, dans le cadre du recours en réformation, l'annulation pour violation du § 258 AO.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare fondé ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 février 2015, répertoriée sous le numéro C2252 du rôle ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie étatique aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Thessy Kuborn, premier juge,  
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 11 mai 2016, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 12 mai 2016

Le greffier du tribunal administratif